

Audience publique du 23 novembre 2011

Recours formé par
Monsieur ..., Kuntzig (France)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 27384 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 18 octobre 2010 par Maître Romain Lancia, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., ..., demeurant à F-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 20 juillet 2010 ayant déclaré irrecevable la réclamation du demandeur contre l'imposition sur le revenu de l'année 2006 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 17 janvier 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 17 février 2011 par Maître Romain Lancia au nom du demandeur ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Romain Lancia et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

Par courrier du 30 mars 2010, Monsieur ... introduisit devant le directeur de l'administration des Contribution directes, ci-après désigné par « le directeur », une réclamation contre « *les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2006, 2007 et 2008* ».

Par une décision du 20 juillet 2010, répertoriée sous le n° ... du rôle, le directeur décida de disjoindre les réclamations introduites par rapport aux années fiscales 2006, 2007 et 2008 et déclara la réclamation visant l'imposition de l'année 2006 irrecevable aux motifs suivants :

« *Vu la requête introduite le 31 mars 2010 par le sieur ..., demeurant à F-..., ayant été élu domicile au Luxembourg, pour réclamer contre :*

- 1) *l'imposition sur le revenu de l'année 2006,*
- 2) *le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007, émis le 14 janvier 2009 et notifié le même jour conformément au § 89 AO et*

3) *le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2008, émis le 27 janvier 2010 et notifié le même jour conformément au § 89 (AO) ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes mais néanmoins semblables, n'est pas incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites, et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes (cf. CE 6 févr. 1996, n° 8925 du rôle) ;

que la présente décision portera sur la réclamation dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2006, les réclamations contre les bulletin (sic) de l'impôt sur le revenu des années 2007 et 2008 étant disjointes pour être vidées séparément ;

Considérant que l'instruction du dossier a révélé que, le contribuable ayant omis de déposer une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2006, le bureau d'imposition avait procédé en date du 20 février 2008 à une imposition de cette année, établissant un montant à payer de zéro, toutefois sans procéder à l'émission d'un bulletin d'impôt ou au calcul d'un décompte ;

Considérant que dès lors, le contribuable n'a jamais été touché d'un bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2006 ;

Qu'il en suit que la réclamation contre l'imposition de l'année 2006 doit être déclarée irrecevable, car là où il n'y pas de décision, il n'y a pas de recours (déc. Dir. C8555 du 15.11.1996) et qu'il n'y pas lieu de statuer ;

PAR CES MOTIFS

Dit la réclamation, en tant que dirigée contre l'imposition de l'année 2006, irrecevable (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 18 octobre 2010, Monsieur ... a fait introduire un recours en réformation sinon en annulation contre la prédite décision du directeur.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal.

Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le recours en réformation est encore recevable pour avoir été introduit dans le formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, le demandeur expose que l'administration aurait redressé sa rémunération brute à hauteur des cotisations versées au Centre commun de la sécurité sociale, sans tenir compte de ce que ces cotisations auraient été réglées intégralement par lui-même et non pas par la société ..., dont il serait le gérant.

En droit, il invoque en premier lieu une prétendue double contradiction de la décision du directeur déferée, ainsi qu'une violation des règles établies par le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes, ci-après désigné par « le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 ».

Il reproche ainsi au directeur une contradiction dans la motivation de sa décision en ce sens que, d'un côté, ledit directeur affirmerait qu'il n'aurait pas déposé une déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 2006 mais, d'autre part, reconnaîtrait que le bureau d'imposition avait en date du 20 février 2008 procédé à une imposition retenant une cote d'impôt zéro. Le demandeur, qui conteste ne pas avoir déposé une déclaration de l'impôt sur le revenu en l'année 2006, fait ainsi valoir que l'administration des Contributions directes n'aurait pu imposer l'exercice en question, si effectivement il n'avait jamais déposé de déclaration afférente sans l'avertir en lui notifiant un bulletin de l'impôt.

Le demandeur souligne encore qu'en ne procédant pas à l'émission d'un bulletin de l'impôt, ni à sa notification, malgré le dépôt d'une déclaration d'impôt afférente, l'administration l'aurait privé de ses droits élémentaires d'administré tels que consacrés par l'article 5 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979.

D'autre part, le demandeur reproche au directeur d'avoir considéré qu'à défaut de l'établissement d'un bulletin de l'impôt, le recours serait irrecevable. A cet égard, il se prévaut de l'article 14 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979. Il soutient que même si l'administration procédait à une imposition, elle serait tenue de traduire cette imposition matériellement par l'émission d'un bulletin d'imposition fût-il à zéro, qui représenterait une décision administrative créant des droits et obligations dans le chef du contribuable. Le demandeur soutient qu'en l'espèce, il y aurait bien une décision administrative même en présence d'une imposition à zéro, étant donné que toute imposition serait par nature susceptible d'affecter le patrimoine de l'administré et risquerait de lui causer un préjudice individualisé. Le demandeur soutient que si contrairement aux objectifs du règlement grand-ducal du 8 juin 1979, il n'y avait pas d'émission d'un bulletin de l'impôt, ni notification de celui-ci, le contribuable ne pourrait jamais être informé sur la teneur de la décision administrative ayant entraîné une imposition à zéro, ni même des voies de recours existantes contre cette décision. Le demandeur conclut ainsi que dès lors qu'une décision administrative aurait été prise en l'espèce, dans la mesure où celle-ci n'aurait jamais été notifiée, le délai de réclamation n'aurait commencé à courir, de sorte qu'il conviendrait de réformer de ce fait la décision du directeur ayant déclaré irrecevable sa réclamation.

En second lieu, le demandeur fait valoir que dans la mesure où le directeur aurait admis sa réclamation contre l'imposition sur le revenu de l'année 2008 et aurait procédé à un réexamen intégral de la cause au sens du paragraphe 243 AO, il aurait dû réexaminer également l'année 2006 au lieu de déclarer irrecevable la réclamation.

Le directeur n'aurait ainsi pas pu reconnaître le principe d'un réexamen intégral de la cause uniquement en ce qui concerne l'imposition de l'année 2008, bien qu'il aurait été saisi d'une réclamation unique portant sur plusieurs exercices, sans se contredire manifestement et ce d'autant plus que la loi d'impôt serait d'ordre public.

Le demandeur soutient dès lors en substance que si le directeur procédait à un réexamen intégral de la cause, il devrait le faire par rapport à tous les exercices fiscaux dont il avait été saisi par la réclamation du demandeur sans pouvoir distinguer suivant les années fiscales.

Enfin, dans le cadre du recours en réformation, le demandeur demande au tribunal de dire qu'il a droit à la restitution d'un montant 1.748,20 € sur base des pièces versées par lui en cause.

Le délégué du gouvernement rétorque qu'en l'espèce, le demandeur n'aurait jamais reçu un bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2006, de sorte qu'il n'existerait aucune décision exécutoire susceptible de lui faire grief et que ce serait ainsi à bon droit que le directeur aurait déclaré la réclamation visant l'année 2006 irrecevable. Il ajoute que bien que le bureau d'imposition ait procédé à une imposition, celle-ci serait inefficace tant qu'elle n'aurait pas été matérialisée par un bulletin d'impôt notifié en bonne et due forme au contribuable.

Le délégué du gouvernement souligne encore que même dans l'hypothèse d'un bulletin retenant une cote d'impôt zéro, une réclamation contre ce bulletin aurait été irrecevable faute d'intérêt à agir au sens du paragraphe 232 AO.

Enfin, le délégué du gouvernement conclut à l'inapplicabilité du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 en matière d'impôts directs.

Il convient de prime abord de relever que c'est à juste titre que le délégué du gouvernement conclut à l'inapplicabilité des règles consacrées par le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 à la matière des impôts directs. En effet, l'AO instaure un régime de procédure en matière d'impôts directs qui est considéré comme « *réglementation exhaustive et respectueuse des droits du contribuable* » (cf. projet de loi réglant la procédure administrative non contentieuse, doc. parl. 2209, p. 5), qualification qui a motivé le législateur à exclure la « *matière des contributions directes* », à laquelle s'applique l'AO, du champ d'application de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse et partant de celui du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 pris en exécution de celle-ci (Cour adm. 14 juillet 2009, n° 25366C, Pas. adm. 2010, V° impôts, n° 422).

Il s'ensuit que les développements du demandeur fondés sur les articles 5 et 14 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 sont à rejeter pour manquer de pertinence.

Le demandeur reproche encore au directeur une contradiction pour avoir, d'une part, affirmé qu'il n'aurait pas déposé une déclaration de l'impôt sur le revenu de l'année 2006, et, d'autre part, pour avoir reconnu que le bureau d'imposition avait en date du 20 février 2008 procédé à une imposition retenant une cote d'impôt zéro.

Force est de constater qu'indépendamment de la question de savoir si le demandeur a déposé ou non une déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année litigieuse, il se dégage de la décision directoriale déférée que le bureau d'imposition a *de facto* procédé en date du 20 février 2008 à une imposition du demandeur retenant une cote d'impôt zéro, sans toutefois procéder à l'émission d'un bulletin d'impôt. La question pertinente, telle qu'elle a d'ailleurs en substance été soulevée par le

demandeur, est ainsi celle de savoir si une décision susceptible d'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO a été émise ou aurait dû être émise.

Aux termes du paragraphe 210 AO: «(1) *Nach Abschluss seiner Ermittlung setzt das Finanzamt durch Steuerbescheid die Steuer fest. (...)»* et aux termes du paragraphe 210b AO «*Für die Steuern vom Einkommen (...) wird der Steuerbescheid schriftlich erteilt*». Il se dégage de ces dispositions que la fixation d'une cote d'impôt à charge du contribuable requiert l'émission d'un bulletin d'impôt écrit. Néanmoins, ces mêmes dispositions ne permettent pas de retenir que dans l'hypothèse où le bureau d'imposition retient qu'aucun impôt n'est à charge du contribuable, retenant ainsi une cote d'impôt zéro, ledit bureau soit obligé de matérialiser cette décision par un bulletin écrit, qui au demeurant ne pourrait faire l'objet d'un recours devant le directeur, faute d'intérêt à agir dans le chef du contribuable, dans la mesure où au vœu du paragraphe 232 (1) AO, un contribuable ne peut réclamer contre un bulletin que pour autant que la cote d'impôt ou l'affirmation de l'imposabilité y contenues lui causent grief.

Aux termes du paragraphe 228 AO : « *Les décisions visées aux §§ ..., 211, 212, 212a alinéa 1er, 214, 215, 215a et 235 peuvent être attaquées dans un délai de trois mois par voie de réclamation devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué.(...) ».*

Il se dégage de cette disposition que seules les décisions y visées peuvent être attaquées par la voie de la réclamation. Force est au tribunal de constater que, tel que cela a été relevé ci-avant, même s'il se dégage de la décision directoriale déferée que le bureau d'imposition a procédé en date du 20 février 2008 à une imposition du demandeur retenant une cote d'impôt zéro, sans toutefois procéder à l'émission d'un bulletin d'impôt, la décision ainsi prise par le bureau d'imposition ne s'analyse pas comme correspondant à l'une des catégories de décisions visées au paragraphe 228 AO, précité, seules susceptibles de faire l'objet d'une réclamation. Plus particulièrement, il ne s'agit pas d'un bulletin devant revêtir la forme écrite au sens du paragraphe 211 AO, dans la mesure où, tel qu'il a été retenu ci-avant, l'émission obligatoire d'un bulletin écrit présuppose que le bureau ait fixé une cote d'impôt positive, ni d'une décision au sens du paragraphe 212 AO, qui dispose que « *Ist ein förmlicher Steuerbescheid nicht zu erteilen, so gilt als Steuerbescheid jede Willensbekundung eines Finanzamts oder einer Hilfsstelle eines Finanzamts, mit der erstmalig ein bestimmter Betrag als Steuer von einer bestimmten Person sofort oder innerhalb einer bestimmten Frist beansprucht wird* », dans la mesure où cette disposition vise uniquement les décisions retenant une dette fiscale à charge du contribuable, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

Il se dégage du libellé du courrier du 30 mars 2010 adressé au directeur par le demandeur que celui-ci a entendu introduire une réclamation au sens du paragraphe 228 AO, plus particulièrement en ce qui concerne son imposition visant l'année fiscale 2006. Or, à défaut d'émission d'un bulletin au sens du paragraphe 228 AO, c'est à juste titre que le directeur a déclaré irrecevable ladite réclamation.

Cette conclusion n'est pas énervée par l'affirmation du demandeur que si le directeur procédait à un réexamen intégral de la cause, tel qu'il l'a fait pour l'année fiscale 2008, il devrait le faire par rapport à tous les exercices fiscaux dont il avait été saisi par la réclamation du demandeur sans pouvoir distinguer suivant les années fiscales. En effet, même si le demandeur a introduit une réclamation unique visant trois années fiscales, cette façon de procéder ne saurait mettre en échec les dispositions de l'AO relatives à la recevabilité d'une réclamation. Si ainsi, par rapport à une année fiscale donnée, le directeur a procédé à un réexamen de la cause après avoir retenu que la réclamation est recevable, cela n'implique pas qu'il soit obligé de procéder à un tel réexamen pour

une autre année fiscale s'il estime que la réclamation n'est pas recevable, le principe de l'annuité de l'impôt s'opposant d'ailleurs à une telle façon de procéder.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours en réformation n'est fondé en aucun de ses moyens et est partant à rejeter.

Le recours ayant été rejeté, il y a également lieu de rejeter la demande soumise au tribunal de dire que le demandeur a droit à la restitution d'un montant 1.748,20 € sur base des pièces versées par lui en cause.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

rejette la demande tendant à la reconnaissance d'un droit à la restitution d'un montant 1.748,20 € ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 23 novembre 2011 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 24.11.2011

Le Greffier du Tribunal administratif